

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Richter R1 und die weiteren Senatsmitglieder Richter R2, Laienrichter L1 und Laienrichter L2 in der Beschwerdesache der A, Adresse1, gegen den Bescheid des Zollamtes Graz vom 2. August 2012, Zahl: 700000/xxxx/2011, betreffend die Entstehung einer Einfuhrzollschuld in der Sitzung am 15. Oktober 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der als Beschwerde zu wertenden Berufung vom 13. August 2012 gegen den Bescheid des Zollamtes Graz vom 2. August 2012, Zahl: 700000/xxxxx/6/2011, als Anfechtungsobjekt des Beschwerdeverfahrens wird stattgegeben.

Die Kosten für die Überprüfung der Sozialstandards werden als von der Beschwerdeführerin als Käuferin der Waren für eigene Rechnung durchgeführte Tätigkeiten einschließlich solcher für den Absatz der Waren bei der Ermittlung des Zollwertes nicht dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis zugeschlagen und damit gemäß Art. 29 Abs. 3 Buchstabe b ZK nicht in den Zollwert einbezogen.

Die Eingangsabgabenschuld ist für die Beschwerdeführerin - wie im Spruch des bekämpften Bescheides dargestellt - bei der Überführung von eingangsabgabenpflichtigen Waren in den zollrechtlich freien Verkehr mit den im Berechnungsblatt angeführten Anmeldungen für die Beschwerdeführerin in folgender Höhe entstanden und wird in folgender Höhe neu festgesetzt:

| Abgabentyp             | Betrag in Euro |
|------------------------|----------------|
| A00 bisher festgesetzt | 1.232.505,87   |
| A00 Neufestsetzung     | 1.208.427,89   |
| A00 bisher nacherhoben | 54.167,75      |
| A00 nachzuerheben      | 30.041,74      |
| 1ZN bisher nacherhoben | 2.516,92       |
| 1ZN nachzuerheben      | 1.448,08       |

Die Neuberechnung der Abgaben als Anlage zum Erkenntnis ist Teil des Spruches dieses Erkenntnisses. Bemessungsgrundlage für die Neuberechnung ist der Zollwert, dem die Überprüfungskosten Sozialstandards nicht zugeschlagen wurden.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **Verfahrensverlauf**

Das Zollamt Graz hat bei der Beschwerdeführerin eine Betriebsprüfung/Zoll durchgeführt. Gegenstand der Prüfung waren Zollwert und Antidumping.

Die Beschwerdeführerin hat zum Inhalt der Niederschrift über die Betriebsprüfung Stellung genommen.

Das Zollamt Graz hat den Bescheid vom 2. August 2012 erlassen und Eingangsabgaben nacherhoben.

Dagegen wendet sich die nach der geltenden Rechtslage als Beschwerde zu wertende und in offener Frist eingebrachte Berufung vom 13. August 2012, deren Begründung mit Schriftsatz vom 20. August 2012 nachgeholt wurde.

Über die Berufung hat das Zollamt Graz mit der nach der geltenden Rechtslage als Beschwerdevorentscheidung zu wertenden Berufungsvorentscheidung vom 2. April 2013 entschieden und die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Dagegen wendet sich die nach der geltenden Rechtslage als Vorlageantrag zu wertende und in offener Frist eingebrachte Beschwerde vom 23. April 2013.

Am 15. Oktober 2014 wurde eine mündliche Verhandlung vor dem zuständigen Senat durchgeführt.

### **Sachverhalt**

Bei der Beschwerdeführerin, der A, Adresse1, handelt es sich um eine juristische Person mit dem Geschäftszweig Handel mit Sportartikeln und Sportbekleidung.

Um die Geschäftsabwicklung der von der B, Adresse1, vertriebenen Markenprodukte von der Geschäftsabwicklung der Nicht-Markenprodukte zu trennen, wurde das Unternehmen zu Beginn des Jahres 2009 gegründet. Die Beschwerdeführerin ist eine Organgesellschaft. Der Organträger ist die B.

Die Beschwerdeführerin hat mit der C, Adresse2, Hongkong (nachfolgend D genannt) die Vereinbarung (agreement) vom 10. Dezember 2010 abgeschlossen. Inhalt der Vereinbarung ist die Geschäftsabwicklung bei Bestellungen von Nicht-Markenprodukte. Die D wurde von der Beschwerdeführerin exklusiv beauftragt, diverse Dienstleistungen zu erbringen.

Auf der Basis des Punktes 5. der Vereinbarung hat die Beschwerdeführerin ebenfalls am 10. Dezember 2010 eine sich auf vorangegangene Kooperationen und mündliche Vereinbarungen stützende schriftliche Vereinbarung mit vier chinesischen Inspektoren geschlossen.

Die Beschwerdeführerin war Käuferin der gegenständlichen eingeführten Waren und hat diese u.a. an die E als Kunden weiter verkauft..

Es konnten anlässlich der Nachschau keine Hinweise auf mögliche einzuhaltende Antidumpingmaßnahmen festgestellt werden.

Bei der zollwertrechtlichen Prüfung hat die Auswertung der drittäandischen Kreditorenen Konten ergeben, dass der Beschwerdeführerin Warenlieferungen nur von der D fakturiert wurden. Die auf dem Lieferantenkonto gebuchten Eingangsrechnungen wurden den Zollanmeldungen zugeordnet und mit den in den Anmeldungen erklärten Rechnungspreisen abgeglichen. Bei jenen Buchungen, die keiner Anmeldung zugeordnet werden konnten, handelte es sich nach den Angaben der Beschwerdeführerin um entgeltliche Musterlieferungen, um Direktlieferungen nach Australien und in die Schweiz, um Verzollungen in Großbritannien und in Deutschland bzw. um einzelne Eingangsrechnungen betreffende Feststellungen in zollwertrechtlicher Hinsicht.

Neben dem Konto der D wurden anlässlich der Prüfung weitere bebuchte Konten drittäändischer Kreditoren festgestellt. Die Kosten für die Schadstoffuntersuchungen wurden getrennt von den "Überprüfungskosten Sozialstandards" ausgewiesen. Beide Kostenarten sollen auf den Rechnungen einzelnen Ordernummern zugeordnet worden sein. Auf diesen Konten wurden die Rechnungen über die Schadstofftestkosten und die Überprüfungskosten Sozialstandards der Inspektoren verbucht. Diese auf Sachkonten verbuchten Kosten wurden von der Beschwerdeführerin nicht in den Zollwert einbezogen.

Zu jeder Bestellung wurde ein Bestellschein (order sheet) erstellt, das sämtliche für den jeweiligen Auftrag relevanten Daten und Vereinbarungen, wie z.B. die Einkaufspreise, die Liefertermine, die Materialbeschreibungen, Abbildungen, Preisetiketten und andere enthält. Hinsichtlich der Prüf- und Testkosten wurden in einem solchen Bestellschein auch die beauftragten Unternehmen bzw. Inspektoren erfasst. Die Inspektoren haben ihre erbrachten Leistungen der Beschwerdeführerin direkt in Rechnung gestellt.

Nachdem die Hersteller der Waren gemäß der Vereinbarung als Bedingung zum Kaufgeschäft die Konformität der eingeführten Waren mit nationalen und internationalen Normen und Rechtsvorschriften garantieren müssen, müssten sie - gemäß den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht - folglich bei Nichteinhaltung der Normen und Grenzwerte die Waren zurücknehmen.

Vereinbart waren die Einhaltung der Oeko-Tex Standard100, der BSCI Standards, der SA 8000® Standards, der Standards der REACH-Verordnung und die Einhaltung weiterer europäischer Normen und Standards aufgrund von Kundenforderungen.

Die nicht in den Zollwert einbezogenen auf Sachkonten verbuchten Überprüfungskosten Sozialstandards wurden von der Betriebsprüfung aus der Sicht des Betriebsprüfungsberichtes pro Stück Einfuhrware ermittelt. Jene anteiligen Kosten, die nicht in Österreich verzollte Warenlieferungen betrafen, wurden nicht in der Zollwertbemessung berücksichtigt.

Die Betriebsprüfung hat zusammenfassend für das Beschwerdeverfahren relevant festgehalten, die Überprüfungskosten Sozialstandards seien gemäß Art. 29 ZK Teil des Transaktionswertes, also Teil des für die Ware tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises.

Die Beschwerdeführerin hat den Ausführungen in der Niederschrift über die Betriebsprüfung betreffend die Rechnungslegung und die Schlussfolgerungen des Prüfers zu den Prüfkosten Sozialstandards (Punkt 5.) widersprochen.

Sie hat im Wesentlichen vorgebracht, es sei nicht korrekt, dass beide Kostenarten auf den Rechnungen einzelnen Ordernummern zugeordnet wurden. Es seien nur auf derselben Rechnungsnummer ebenfalls Kosten für die im gleichen Zeitraum durchgeföhrten Kontrollen zu den Sozialstandards verrechnet worden. Das Vorhandensein von Feuerlöschern, das Versammlungsrecht etc., offene Fluchtwege bei Feuer etc. seien nicht produktbezogen. Um die Reise- und Aufenthaltskosten für die Prüfungen zu minimieren, sei mit den Inspektoren vereinbart worden, dass bei einem Fabrikbesuch je nach dem Status der Fabrik auch die notwendigen Einschulungen, Prüfungen und Verbesserungen vorgenommen werden, um zusätzliche Flug- und Hotelkosten zu vermeiden.

Die Schlussfolgerungen, die Überprüfungskosten Sozialstandards seien Teil des Qualitätsmanagement bzw. diese Kosten seien Teil des für die Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises, seien ebenfalls nicht korrekt.

Nur die Überprüfungen der chemischen und physikalischen Grenzwerte seien Teil des Qualitätsmanagements. Die Teilnahme an BSCI und die schrittweise Heranführung der Fabriken an die Sozialstandards hingegen seien ein fortschreitender Prozess der Verbesserung. Bei der Kaufentscheidung durch die Kunden F und Hofer sei die Verwendung von zertifizierten Fabriken nicht kaufentscheidend.

Alle Lieferanten müssten sich, sowohl zum eigenen Schutz als auch wegen der Großkunden, die sich vermehrt Angriffen von NGO's und Organisationen wie G etc. in den Medien stellen müssen, um die Mindestsozialstandards in den Fabriken kümmern. Dies geschehe produktunabhängig, da die von den Inspektoren besuchten Fabriken beispielsweise auch Produkte an die B, an Konkurrenten oder internationale Kunden liefern, diese jedoch in geringeren Mengen, weshalb - um komplizierte Abrechnungen zu vermeiden - beschlossen worden sei, die Überprüfungen an die Beschwerdeführerin zu verrechnen.

Die Teilnahme am BSCI-Programm sei verpflichtend. Jedes Jahr würden selbst gesteckte Ziele genannt und es werde versucht, die dann in die Praxis umzusetzen. Wenn die Ziele nicht erreicht werden, gebe es bezüglich der Produkte keinerlei Auswirkungen auf Seiten der Kunden. Der gesamte Prozess der Verbesserungen der Sozialstandards werde zwar von den Kunden forciert und gefordert, sei aber vom Warenverkehr abgekoppelt.

Diesem Vorbringen hielt der Betriebsprüfer des Zollamtes Graz insbesondere entgegen, es habe beispielsweise der Inspektor H am 6. April 2010 mehrere Rechnungen für Schadstoffkostentests an einem Tag mit Bezug auf unterschiedliche Ordernummern gelegt. Die Inspektoren hätten die Kosten der Schadstoffprüfungen und die Überprüfungskosten Sozialstandards an die Beschwerdeführerin sehr wohl auf denselben Rechnungen unter Anführung von Ordernummern gelegt, weshalb ein eindeutiger Bezug zu den eingeführten Waren bestehe.

Das Zollamt Graz hat - ausgehend von den Feststellungen anlässlich der durchgeföhrten Betriebsprüfung - mit Bescheid vom 2. August 2012, Zahl: 700000/xxxx/2011, festgestellt, es seien für die Beschwerdeführerin anlässlich der Überführung von eingangsabgabepflichtigen Waren mit den Anmeldungen laut beiliegendem Berechnungsblatt als Bestandteil des Bescheides in den zollrechtlich freien Verkehr gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 ZK in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollR-DG Eingangsabgaben (1.232.505,87 Euro an Zoll und 2.579.633,83 Euro an Einfuhrumsatzsteuer) entstanden.

Buchmäßig erfasst worden sei jedoch ein geringerer als der gesetzlich geschuldete Abgabenbetrag.

Der Differenzbetrag von 163.214,20 Euro (54.167,75 Euro an Zoll und 109.046,45 Euro an Einfuhrumsatzsteuer) werde nach wie vor geschuldet und sei gemäß Art. 220 Abs. 1 ZK nachzuerheben.

Als Folge dieser Nacherhebung sei gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung im Betrage von 2.516,92 Euro zu entrichten.

Weil eine nachträgliche buchmäßige Erfassung der Umsatzsteuer nach umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften unterbleiben dürfe, werden gemäß Art. 220 Abs. 1 ZK lediglich 54.167,75 Euro an Zoll und 2.516,92 Euro an Abgabenerhöhung nachträglich buchmäßig erfasst und gemäß Art. 221 Abs. 1 ZK mitgeteilt.

Die Entscheidung wurde im Hinblick auf die im Rechtszug strittig gebliebenen Überprüfungskosten Sozialstandards im Wesentlichen damit begründet, der Zollwert eingeführter Waren sei gemäß Art. 29 Abs. 1 ZK der Transaktionswert als der bei einer Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, gegebenenfalls nach Berichtigung gemäß den Artikeln 32 und 33 und unter weiteren in Art. 29 Abs. 1 Buchstaben a bis d ZK genannten Voraussetzungen.

Der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis sei die vollständige Zahlung, die der Käufer an den Verkäufer oder zu dessen Gunsten für die eingeführten Waren entrichtet und zu entrichten hat und schließt alle Zahlungen ein, die als Bedingung für das Kaufgeschäft über die eingeführten Waren vom Käufer an den Verkäufer oder vom Käufer

an einen Dritten zur Erfüllung einer Verpflichtung tatsächlich entrichtet werden oder zu entrichten sind.

Die durchgeführten Prüfungen betreffend Sozialstandards stünden im Zusammenhang mit konkreten Kaufverträgen und würden dazu dienen, die Einhaltung der Geschäftsbedingungen, namentlich die Einhaltung der Sozialstandards nachzuweisen. Es bestehe ein untrennbarer Zusammenhang zwischen den Überprüfungen der Inspektoren und den eingeführten Waren, weil die Überprüfungen der Einhaltung der Sozialstandards durchwegs die Einhaltung der Arbeitsbedingungen in den Produktionshallen und Fabriken, in denen die eingeführten Waren hergestellt wurden, beinhaltet habe.

Zu den Vorbringen in der Stellungnahme vom 30. Juli 2012 zur Niederschrift über die Betriebsprüfung hat das Zollamt Graz im Wesentlichen ausgeführt, es habe beispielsweise ein Inspektor mehrere Rechnungen für Tests an einem Tag mit Bezug auf unterschiedliche Ordernummern gelegt. Die von der Beschwerdeführerin als produktunabhängig angesprochenen Kosten für die Einhaltung von Mindeststandards und für den Eigenschutz hätten die Lieferanten selbst zu tragen und würden diese in der Folge nach kaufmännischen Grundsätzen neben anderen Gemeinkosten in den Verkaufspreis der Waren einbezogen und damit an die Käufer weiter verrechnet werden.

Deswegen seien die Überprüfungskosten Sozialstandards gemäß Art. 29 ZK als Bestandteil des für die Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises anzusehen.

Die Höhe und die genaue Zusammensetzung der den verfahrensgegenständlichen Waren zugeordneten Überprüfungskosten Sozialstandards sei einer in der Begründung näher bezeichneten Beilage zur Niederschrift über die Betriebsprüfung zu entnehmen.

Dagegen wendet sich die in offener Frist mit Fax eingebrachte als Beschwerde zu wertende Berufung vom 13. August 2012, deren Begründung mit Schriftsatz vom 20. August 2012 nachgeholt wurde. Die Beschwerdeführerin wendet sich gegen die Einbeziehung der Überprüfungskosten Sozialstandards in den Transaktionswert und begründet ihre Berufung/Beschwerde im Wesentlichen damit,

- es seien im Rechtszug nur mehr die Überprüfungskosten der Sozialstandards in diversen Fabriken strittig. Entgegen der Meinung des Zollamtes seien die Kosten dieser separaten Überprüfungen nicht Teil des Kaufpreises;

- der Umstand, dass ihre Lieferanten das Grundaudit und ihre Zertifizierung selbst bezahlen müssten, führe neben den Nachbesserungen dazu, dass ein und derselbe Artikel in den Folgesaisonen teurer angeboten werde. Damit seien die Investitionen, die sich aufgrund ihrer zusätzlichen Inspektionen ergeben, ohnehin in den Gemeinkosten berücksichtigt und würden letztendlich durch sie bei einem erhöhten Kaufpreis bezahlt, sodass sich für sie der Zollwert automatisch erhöhe. Ob die zusätzlichen Überprüfungen durchgeführt werden oder nicht, ändere nichts am Wert des Produktes;

- die Prüfungen in den Fabriken würden nicht immer dann stattfinden, wenn gerade eine Produktion ihrer Artikel laufe. Die Besuche durch die Inspektoren würden sich eher nach deren Zeitplan und nach der geografischen Lage richten;

- es sei für das Buchhaltungssystem der Inspektoren einfacher gewesen, beide Arten der im gleichen Zeitraum durchgeführten Inspektionen (Qualität und Sozialstandards) mit derselben Rechnungsnummer anzuführen. Das Vorhandensein von Feuerlöschern, das Versammlungsrecht etc., offene Fluchtwege bei Feuer etc. seien nicht produktbezogen;
  - sie habe, um Reise- und Aufenthaltskosten zu minimieren, mit den Inspektoren vereinbart, bei Besuchen in einer Fabrik oder Region auch die für die Verbesserung der Sozialstandards notwendigen Einschulungen, Prüfungen und Verbesserungen vorzunehmen. Daher seien teilweise auf einer Rechnung Kosten für auftragsbezogene Qualitäts- und Schadstoffprüfungen und Überprüfungskosten Sozialstandards angeführt, die sich nicht zwingend auf die gleiche Fabrik beziehen würden. Beispielsweise hätten Inspektoren in der gleichen Region am Vormittag die Produktion in der Fabrik A inspiziert, am Nachmittag oder am nächsten Tag in der Fabrik B - in der nicht jedes Mal ihre Produkte erzeugt worden seien - die Einhaltung und Umsetzung der geforderten Änderungen geprüft;
  - es bestehe daher kein Zusammenhang mit einem bestimmten Produkt;
  - das im Bescheid zitierte Urteil des EUGH (Rs C-491/04) spreche zwar von Hinzurechnungskosten, von der Verzollung gewisser Dienstleistungen, sei mit dem Gegenstand aber nicht vergleichbar;
  - es sei nur die Überprüfung der chemischen und physikalischen Grenzwerte Teil des Qualitätsmanagements. Die Teilnahme an BSCI und die schrittweise Heranführung der Fabriken an die Sozialstandards verstehe sich als fortschreitender Prozess der Verbesserung. Bei der Kaufentscheidung durch die Kunden sei die Verwendung von zertifizierten Fabriken nicht entscheidend;
  - es müssten sich alle Lieferanten sowohl zum eigenen Schutz als auch wegen der Großkunden, die sich vermehrt Angriffen von NGO's und Organisationen wie G etc. in den Medien stellen müssen, um die Mindestsozialstandards in den Fabriken kümmern. Dies geschehe produktunabhängig, da die von den Inspektoren besuchten Fabriken beispielsweise auch Produkte an die B, an Konkurrenten oder internationale Kunden liefern, weshalb - um komplizierte Abrechnungen zu vermeiden - beschlossen worden sei, die Überprüfungen an sie zu verrechnen;
  - es erfolge die Teilnahme am BSCI-Programm auf freiwilliger Basis. Jedes Jahr würden selbst gesteckte Ziele genannt und es werde versucht, die dann in die Praxis umzusetzen. Wenn die Ziele nicht erreicht werden, gebe es bezüglich der Produkte keinerlei Auswirkungen auf Seiten der Kunden. Der gesamte Prozess sei vom Warenverkehr komplett abgekoppelt. Für den Endkonsumenten sei auch nicht feststellbar, ob ein Produkt unter Sozialstandards nach BSCI oder SA 8000® produziert wurde oder nicht.
- Zusammenfassend sei zu sagen, dass
- die Zertifizierungskosten Sozialstandards und die dazugehörigen verpflichtenden Inspektionen durch unabhängige Prüfinstitute, die den Zertifizierungen zugrunde liegen, immer von den Fabriken direkt bezahlt und über die Gemeinkosten im Einkaufspreis mitkalkuliert seien. Daher würden für diesen Anteil bereits Importkosten wie Zoll und Einfuhrumsatzsteuer bezahlt;

- die von ihr in Auftrag gegebenen zusätzlichen Überprüfungen in den Fabriken zur Einhaltung der vorgegebenen Sozialstandards jedoch ihrem Image zu Gute kämen, aber nicht den Wert der Produkte im Zeitraum der Inspektionen erhöhen würden. Die daran anschließenden von ihr geforderten Änderungen und eventuell notwendigen Investitionen würden in Folgeaufträgen zu nachweisbaren Preiserhöhungen führen, für die dann Zoll und Einfuhrumsatzsteuer auf der Basis der neuen, höheren Preise abgeführt würden. Die Berufungsverwerberin/Beschwerdeführerin beantragte, es möge der angefochtene Bescheid dahingehend abgeändert werden, dass die Überprüfungskosten Sozialstandards nicht in die Hinzurechnungskosten einbezogen werden, dass die Nachzahlung um den Betrag von 24.242,37 Euro reduziert wird.

Über die Berufung vom 13. August 2012 hat das Zollamt Graz mit Berufungsvorentscheidung vom 2. April 2013, Zahl: 700000/yyyy/2012, entschieden und die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Im Hinblick auf den Streitpunkt Überprüfungskosten Sozialstandards als Teil des Zollwertes hat das Zollamt Graz zunächst den Inhalt des Art. 29 ZK wiedergegeben und danach festgehalten, der Zollwert eingeführter Waren sei gemäß Art. 29 Abs. 1 ZK der Transaktionswert als der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis gegebenenfalls nach Berichtigung gemäß den Artikeln 32 und 33 ZK.

Nach Abs. 3 Buchstabe a) Satz 1 leg. cit. sei der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis die vollständige Zahlung, die der Käufer an den Verkäufer oder zu dessen Gunsten für die eingeführte Ware entrichte oder zu entrichten habe und schließe alle Zahlungen ein, die als Bedingung für das Kaufgeschäft über die eingeführten Waren vom Käufer an den Verkäufer oder vom Käufer an einen Dritten zur Erfüllung einer Verpflichtung des Verkäufers tatsächlich entrichtet werden oder zu entrichten sind. Die Zahlung müsse nicht notwendigerweise in Form einer Geldübertragung vorgenommen werden. Sie könne auch durch Kreditbriefe oder verkehrsfähige Wertpapiere erfolgen und könne unmittelbar oder mittelbar durchgeführt werden.

Der Hinweis auf das Urteil des EuGH in der Rs C-491/04 sei ein zusätzliches Argument in der Begründung der Entscheidung gewesen.

Die Beschwerdeführerin habe selbst angegeben, freiwillig am BSCI-Programm teilzunehmen. Aus dem Auftrag der E sei ersichtlich, dass sie sich dazu verpflichtet habe, sämtliche aus der Mitgliedschaft in der BSCI resultierenden Verpflichtungen sowie die im Rahmen des social-monitoring-Programmes der F Süd Gruppe festgelegten Anforderungen hinsichtlich der Auditquoten, der Berichts- und Kontrollpflichten zu erfüllen. Dies ergebe sich auch aus der Vereinbarung mit den Inspektoren. Dort werde festgehalten, die Inspektoren sollten die Produktionsfirmen schulen und dahingehend überprüfen, dass diese die Zertifizierung nach BSCI oder SA 8000® erlangen. Die diesbezüglich angefallenen Kosten sollten von jedem Inspektor der Beschwerdeführerin direkt verrechnet werden.

Es bestehe demnach ein untrennbarer Zusammenhang zwischen den Überprüfungskosten Sozialstandards und der eingeführten Ware. Daraus wiederum folge, dass diese Kosten

als Teil des für die Ware tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises, als Teil des Zollwertes anzusehen seien und dass die nachträgliche buchmäßige Erfassung gemäß Art. 220 ZK diesbezüglich zu Recht erfolgt sei.

Dagegen hat sich die in offener Frist eingebrachte und als Vorlageantrag zu wertende Beschwerde vom 23. April 2013 gerichtet. Das Vorbringen in der Beschwerde gleicht im Wesentlichen dem Vorbringen in der Berufung.

Ergänzend wird vorgebracht, bei der mündlichen Verhandlung werde die Beschwerdeführerin Gelegenheit bekommen, ihre Argumente persönlich vorzubringen und die durch die Inspektionen verursachten erhöhte Kaufpreise bzw. Preiserhöhungen durch Fallbeispiele zu belegen. Die Zusatzprüfungen würden auf freiwilliger Basis erfolgen und seien weder von Kunden noch vom BSCI vorgeschrieben. In ihrer Funktion als Importeur sei es ihre eigene soziale Verantwortung dafür zu sorgen, dass die von ihr importierten Produkte unter menschenwürdigen Bedingungen hergestellt werden.

Die Beschwerdeführerin beantragte die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung eines Senates über die Beschwerde.

Sie beantragte ferner, es möge der angefochtene Bescheid dahingehend abgeändert werden, dass die Überprüfungskosten Sozialstandards nicht in den Zollwert einbezogen und es möge die Nachzahlung um den Betrag von 24.242,37 Euro reduziert werden.

In der mündlichen Verhandlung vom 15. Oktober 2014 wurden HaL (Betriebsprüfer des Zollamtes Graz) und RoW (Einkäuferin der E ) als Auskunftspersonen vernommen. Der Vertreter der Beschwerdeführerin und der Vertreter des Zollamtes Graz konnten auf kontradiktoriale Weise zum Sachverhalt Stellung nehmen und Standpunkte bzw. Rechtsmeinungen austauschen.

## **Beweiswürdigung**

Im gegenständlichen Verfahren war das Beschwerdevorbringen an den Ausführungen und Vorbringen der Beschwerdeführerin im Rechtszug, am Inhalt des Betriebsprüfungsberichtes des Zollamtes Graz, an den über den Betriebsprüfungsbericht hinausgehenden Stellungnahmen des Zollamtes Graz, an den Aussagen der als Auskunftsperson in der mündlichen Verhandlung vernommen und für den Einkauf bei der E zuständigen RoW und an den Aussagen des als Auskunftsperson in der mündlichen Verhandlung vernommenen Betriebsprüfers des Zollamtes Graz HaL , an der Textierung des BSCI-Verhaltenskodex, an dem Umstand, dass die E und die Beschwerdeführerin Mitglieder der Business Social Compliance Initiative (BSCI) sind, am als Muster herangezogenen Auftrag mit Anlagen der E mit der Auftragsnummer AT/ vvv vom 16. Dezember 2010, an der Vereinbarung der Beschwerdeführerin mit der D und an der Vereinbarung der Beschwerdeführerin mit den chinesischen Inspektoren sowie an den zwischen dem Vertreter der Beschwerdeführerin und dem Vertreter des Zollamtes Graz in

der mündlichen Verhandlungen ausgetauschten Standpunkten und Rechtsmeinungen zu messen.

## **Rechtslage**

Zunächst ist festzuhalten, dass im Rechtszug lediglich strittig geblieben ist, ob die von der Beschwerdeführerin aufgewendeten Überprüfungskosten Sozialstandards Teil des Zollwertes sind oder nicht.

Es werden hier daher nur die für die Entscheidung über das strittig gebliebene Beschwerdevorbringen betreffend die Überprüfungskosten Sozialstandards wesentlichen Gründe erwogen.

Die für die Entscheidung über die Beschwerde wesentlichsten verfahrensrechtlichen gesetzlichen Bestimmungen sind:

### **§ 166 BAO**

*Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.*

### **§ 167 BAO**

*(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.*

*(2) Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.*

Im Allgemeinen ist zu diesen verfahrensrechtlichen gesetzlichen Bestimmungen anzumerken, dass die Abgabenbehörden (das Bundesfinanzgericht) gemäß § 167 Abs. 2 BAO, abgesehen von offenkundigen Tatsachen und von solchen, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen haben (hat), ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Dass dabei Zweifel mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen wären, ist nicht erforderlich (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0165).

Im Abgabenverfahren genügt die größere Wahrscheinlichkeit. Es genügt im Rahmen der einer Behörde (dem Bundesfinanzgericht) nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden freien Überzeugung von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (ständige Rechtsprechung des VwGH, z.B. 24.2.2011, 2010/15/0204 oder 28.10.2010, 2006/15/0301; vgl. auch die in Ritz, Kommentar zur BAO<sup>4</sup>, unter Rz 8 ff zu § 167 BAO wiedergegebene Rechtsprechung).

Die für die Entscheidung über die Beschwerde wesentlichsten materiellrechtlichen gesetzlichen Bestimmungen sind:

**Artikel 29 ZK (auszugsweise)**

(1) Der Zollwert eingeführter Waren ist der Transaktionswert, das heißt der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, gegebenenfalls nach Berichtigung gemäß den Artikeln 32 und 33 und unter der Voraussetzung, dass

a) ...

(3) a) Der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis ist die vollständige Zahlung, die der Käufer an den Verkäufer oder zu dessen Gunsten für die eingeführten Waren entrichtet oder zu entrichten hat, und schließt alle Zahlungen ein, die als Bedingung für das Kaufgeschäft über die eingeführten Waren vom Käufer an den Verkäufer oder vom Käufer an einen Dritten zur Erfüllung einer Verpflichtung des Verkäufers tatsächlich entrichtet werden oder zu entrichten sind. Die Zahlung muss nicht notwendigerweise in Form einer Geldübertragung vorgenommen werden. Sie kann auch durch Kreditbriefe oder verkehrsfähige Wertpapiere erfolgen; sie kann unmittelbar oder mittelbar durchgeführt werden.

b) Vom Käufer für eigene Rechnung durchgeführte Tätigkeiten einschließlich solcher für den Absatz der Waren werden abgesehen von denjenigen, für die nach Artikel 32 eine Berichtigung vorgenommen wird, nicht als eine mittelbare Zahlung an den Verkäufer angesehen, selbst wenn sie als für den Verkäufer von Vorteil angesehen werden können oder wenn sie nach Absprache mit ihm erfolgt sind; die Kosten solcher Tätigkeiten werden daher bei der Ermittlung des Zollwerts dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis nicht zugeschlagen.

## **Erwägungsgründe**

Der Zollkodex nennt in Art. 29 Abs. 1 insgesamt acht Merkmale, die für den Transaktionswert von Bedeutung sind.

Von den acht Merkmalen sind vier positiver und die anderen vier negativer Art.

Die vier positiven Merkmale sind:

- Gegenstand der Transaktion muss eine Ware sein;
- der Transaktion muss ein Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft zugrunde liegen;
- es muss einen tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis geben;
- der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis ist gegebenenfalls gemäß den Artikeln 32 und 33 zu berichtigen.

Die vier negativen Merkmale - die bei Vorliegen zum Ausschluss der Transaktionswertmethode führen - sind:

- keine schädlichen Einschränkungen bezüglich der Verwendung und des Gebrauchs der Waren (Buchstabe a);

- keine schädlichen Bedingungen oder Leistungen hinsichtlich des Kaufgeschäfts oder des Preises (Buchstabe b);
- keine schädlichen Erlösbeteiligungen des Verkäufers aus späteren Weiterverkäufen der Einfuhrware (Buchstabe c);
- keine schädliche Verbundenheit zwischen Käufer und Verkäufer (Buchstabe d).

Den gegenständlichen Lieferungen lagen Waren zugrunde, sie betrafen Verkäufe von in China erzeugten Waren zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft und es lagen den Verkäufen tatsächlich gezahlte Preise zugrunde.

Im Beschwerdeverfahren war strittig, ob die Überprüfungskosten Sozialstandards Teil des für die Waren gemäß Art. 29 Abs. 1 ZK tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises sind.

Gemäß dem Ausschlusskriterium des Art. 29 Abs. 1 Buchstabe b ZK darf es sich bei einer in den Transaktionswert einrechenbaren *zusätzlich zu erbringenden Leistung* bzw. bei einer in den Transaktionswert einrechenbaren *zu erfüllenden Bedingung* nur um eine solche handeln, die *wertmäßig bestimmt* werden kann. Nur wertmäßig bestimmbare bzw. zuverlässig quantifizierbare zu erbringende Leistungen, zu erfüllende Bedingungen haben Auswirkungen auf den Transaktionswert und damit auf den Kaufpreis (vgl. Witte, Zollkodex, Kommentar<sup>6</sup>, Art. 29, Rz 47 und 60).

Die Auswertung der drittlandischen Kreditorenkonten der Beschwerdeführerin hat ergeben, dass ihr Warenlieferungen mit Ursprung in China lediglich von der in Hongkong ansässigen D fakturiert wurden. Daneben wurden weitere bebuchte Konten drittlandischer Kreditoren festgestellt, auf denen die Rechnungen über die hier nicht weiter relevanten Schadstofftestkosten und die hier relevanten Überprüfungskosten Sozialstandards der Inspektoren verbucht wurden.

Von der Beschwerdeführerin wird bestritten, dass ein Bezug der Überprüfungskosten Sozialstandards zu den Waren bestehe, auch wenn die Kosten der Einfachheit halber im Bestellschein der jeweiligen Bestellungen erfasst wurden und sich damit für die Betriebsprüfung die Einrechenbarkeit aufgedrängt haben mag.

Die Beschwerdeführerin ist bestrebt, ihren Kunden einwand- und schadstofffreie Ware zu liefern. Darüber hinaus fordern ihre Kunden die Einhaltung der Konformität der eingeführten Waren mit nationalen und internationalen Vorschriften.

Die Beschwerdeführerin wurde in diesem Zusammenhang im verfahrensgegenständlichen Fall von der E - ihrem wichtigsten Kunden - verpflichtet und hat wiederum selbst in diesem Zusammenhang ihre Lieferantin - die D - verpflichtet, ihr durch Zertifizierungen nachzuweisen, dass Sozialstandards eingehalten und die Produktion Kundenanforderungen und vor allem den internationalen und nationalen Normen und Standards entspricht.

Vereinbart war mit der E im Hinblick auf die Sozialstandards die Einhaltung der SA 8000®-Standards und die Einhaltung der BSCI-Standards als sogenanntes *social monitoring*.

Dies ergibt sich aus dem im Abgabenverfahren unwidersprochen und musterhaft herangezogenen Auftrag vom 16. Dezember 2010 der E , Zentraleinkauf, Adresse3 , an die Beschwerdeführerin betreffend eine D/H-Wanderjacke und aus den Ausführungen der RoW .

Unter anderen vereinbarten Einkaufsbedingungen waren im Auftrag im Wesentlichen - und daher auch immer - die folgenden Einkaufsbedingungen vereinbart (Punkt 13.):

*Vom Lieferanten wird bestätigt, dass für den gegenständlichen Kontrakt unsere dem Lieferanten bekannten Einkaufsbedingungen in der jeweils aktuellen Fassung als vereinbart gelten und der für die E / F vereinbarte Code of Conduct der BSCI in seiner jeweils gültigen Fassung als sozialer Mindeststandard Bestandteil unserer vertraglichen Beziehung ist ...*

*Sollte die Ware in Ländern hergestellt werden, die von BSCI als sogenannte Risikoländer eingestuft werden und der Verkäufer für Belieferungen an E / F nicht ausschließlich ICTI- oder SA8000®-zertifizierte Produktionsstätten einsetzen, verpflichtet sich der Verkäufer, Mitglied in der BSCI zu sein und seine Mitgliedschaft auf Verlangen der E hin nachzuweisen.*

*Der Verkäufer verpflichtet sich, sämtliche aus der Mitgliedschaft in der BSCI resultierenden Verpflichtungen zu erfüllen. Insbesondere wird er von seinen Vor- und Unterlieferanten die Unterzeichnung der Verpflichtungserklärung zur Einhaltung des BSCI-Verhaltenskodex anfordern und auf Verlangen der E / F diese vorlegen. Darüber hinaus sind die im Rahmen des social-monitoring-Programmes der F Süd Gruppe festgelegten Anforderungen hinsichtlich Auditquoten, Berichts- und Kontrollpflichten zu erfüllen ...*

*Sollte im Fall einer Verletzung einer der vorstehenden Verpflichtungen keine Einigung über Korrekturmaßnahmen erzielt werden, ist E / F berechtigt, ohne Setzung einer weiteren Frist vom Auftrag zurückzutreten und Schadenersatz statt der Leistung zu verlangen.*

Zu den BSCI-Standards:

BSCI wurde im Jahre 2002 vom Europäischen Handelsverband (Foreign Trade Association - FTA) unter der Prämisse gegründet, dass der internationale Handel ein unverzichtbares Instrument für den Wohlstand und für soziales Wirtschaftswachstum darstellt. Es wurde ein Verhaltenskodex (Code of Conduct) festgelegt.

Der BSCI-Verhaltenskodex basiert auf den Konventionen der Internationalen Arbeitsorganisation (ILO), der Menschenrechtserklärung der UNO, der Konvention der UNO über die Rechte von Kindern und die Abschaffung jeglicher Form der Diskriminierung von Frauen, dem UN Global Compact, den OECD-Richtlinien für multinationale Unternehmen und auf weiteren multinational verpflichtenden Abkommen.

Mit der Unterzeichnung dieses Verhaltenskodexes sind die Unternehmen verpflichtet, innerhalb ihres Einflussbereiches die in diesem Verhaltenskodex festgelegten Sozial- und Umweltstandards anzuerkennen und im Rahmen ihrer Unternehmenspolitik, die zu ihrer

Umsetzung und Einhaltung geeigneten Maßnahmen zu ergreifen. Lieferunternehmen haben sicherzustellen, dass der Verhaltenskodex auch von Unterlieferanten eingehalten wird, die an Produktionsprozessen während der Endverarbeitungsstufen beteiligt sind, die von BSCI-Mitgliedern beauftragt werden.

Bei Entscheidungen und Maßnahmen sollte das Lieferunternehmen darauf abzielen, mit Blick auf eine stufenweise Entwicklung die hier nachfolgend nur in Stichworten wiedergegeben Kriterien einzuhalten, wie die Gesetze, die Versammlungsfreiheit, das Recht auf Kollektivverhandlungen, das Verbot der Diskriminierung, das Gebot von Mindestlöhnen, das Gebot geregelter Arbeitszeit, das Gebot zur Gesundheit und Sicherheit am Arbeitsplatz, das Verbot von Kindearbeit, das Verbot von Zwangs- und Pflichtarbeit, das Verbot von Disziplinierungsmaßnahmen, Standards bei Umwelt- und Sicherheitsfragen und das Gebot sozial verantwortlicher Managementsysteme (Details siehe: BSCI-Verhaltenskodex, Stand 2009, Abs. 1).

Zu den SA 8000®-Standards:

Viele Unternehmen benötigen verlässliche Aussagen und Bestätigungen hinsichtlich einer sozial verantwortlichen Unternehmensführung als Grundlage für internationale Geschäftsbeziehungen. Die SA 8000® ist ein umfassender international anerkannter Standard zur Auditierung und Zertifizierung dieser Anforderungen. Als Basis dienen Konventionen und Erklärungen weltweit unabhängig tätiger Organisationen und Vereinigungen, wie beispielsweise der UN und der ILO. Kern der Standards ist einerseits die Ausrichtung der Arbeitsbedingungen an den allgemein anerkannten Menschenrechten und andererseits dass Management bzw. Unternehmensführung dafür die Verantwortung tragen. Mit der SA 8000®-Zertifizierung wird die Einhaltung sozialer Mindeststandards in den Produktionsstätten der zertifizierten Unternehmen bestätigt. Dieser Standard (z.B. ISO 9001, ISO 14001) wird von verschiedenen Social Compliance Programmen als Bewertungsgrundlage verwendet, so auch von der BSCI.

Die Beschwerdeführerin hat mit der D die Vereinbarung vom 10. Dezember 2010 abgeschlossen. Inhalt der Vereinbarung ist die Geschäftsabwicklung bei Bestellungen von Nicht-Markenprodukten. Es handelt sich bei dieser Vereinbarung um eine allgemeine und nicht produkt- bzw. orderbezogene Vereinbarung. Die D wurde von der Beschwerdeführerin exklusiv und sinngemäß damit beauftragt, Lieferanten bei Bestellungen aus Fernost und Material bzw. Zubehör sowie Partner für die internationale Werbung und das Design zu suchen und gemäß Punkt 5. der Vereinbarung Partner zu finden, welche prüfen und gewährleisten, dass die Sozialstandards nach BSCI und SA 8000® in den Fabriken, die für die Beschwerdeführerin produzieren, eingehalten werden.

Auf Basis des Punktes 5. der Vereinbarung hat die Beschwerdeführerin ebenfalls am 10. Dezember 2010 eine sich auf vorangegangene Kooperationen und mündliche Vereinbarungen stützende schriftliche Vereinbarung mit vier chinesischen Inspektoren geschlossen. Die Inspektoren sollten die danach in der Vereinbarung näher bezeichneten aufgelisteten Dienstleistungen erbringen.

Im Hinblick auf das Beschwerdeverfahren ist der Inhalt der Punkte 1., 3. und 4. wesentlich.

Betreffend E / F Anforderungen müssen demnach die Fabriken Kinderarbeit verbieten und dem BSCI-Verhaltenskodex für alle Sozialstandards auf Basis der BSCI-Vorschriften folgen.

Weil viele Fabriken diesen Prozess noch nicht gestartet haben, wurden die Inspektoren unter anderem und sinngemäß damit beauftragt, das notwendige Training bzw.

Anleitungen anzubieten und den Fabriken dabei zu helfen, die notwendigen Änderungen vorzunehmen und sie dabei zu überwachen, damit die Fabriken die BSCI- und SA 8000®-Zertifizierungen erreichen. Sie sollten sicherstellen, dass es in den Fabriken nach den ersten Auditierungen zu den jährlichen oder dreijährlichen Neuzertifizierungen kommt.

Für Aufträge betreffend Arbeitskleidung sollten die gleichen Dienste erbracht werden.

Die für die erbrachten Dienstleistungen verrechneten Kosten sollten saisonell nach Einzelfallprüfung durch die D von der Beschwerdeführerin beglichen werden.

Die erbrachten Dienstleistungen sollten von jedem Inspektor direkt der Beschwerdeführerin verrechnet und eine Kopie der Rechnung an die D zu Prüf- und Kontrollzwecken geschickt werden.

Die E ist seit dem Jahre 2008 Mitglied der BSCI, die Beschwerdeführerin ist seit 29. Mai 2009 Mitglied des BSCI.

Auf der Internetseite (Stand Juni 2014) der E ist im Wesentlichen festgehalten, dass es sich bei der BSCI um eine freiwillige branchenübergreifende Plattform für Einzelhandels- und Markenunternehmen sowie Importeure unter dem rechtlichen Dach der FTA handelt. Die FTA ist der Verband des Europäischen und internationalen Handels und engagiert sich für Handelsfreiheit und eine verantwortungsbewussten Außenhandel. Demnach bringt die FTA Einzelhändler, Importeure, Markenhersteller und nationale Verbände zusammen, um auf verantwortungsbewusste Weise die politischen und rechtlichen Rahmenbedingungen für den Handel zu verbessern.

Verbindliche Grundlage für den international einheitlichen Verhaltenskodex der BSCI sind unter anderem die UN-Deklaration der Menschenrechte sowie die UN-Konvention zu Kinderrechten und zur Abschaffung jeglicher Diskriminierung von Frauen.

Alle Mitglieder der BSCI - so auch die E - verpflichten sich zur Verbesserung der Arbeitsbedingungen in ihren Lieferketten und zum Aufbau von Strukturen, welche der Einhaltung von Sozialstandards dienen.

Der Fortschritt des Engagements wird regelmäßig durch unabhängige Institute geprüft und mit Trainingsprogrammen gezielt gefördert. Alle Prozesse werden auch durch Runde Tische in den Produktionsländern unter Einbezug von Regierungsstellen, Nichtregierungsorganisationen und Gewerkschaften unterstützt.

Ein wiederholtes Zurückbleiben hinter den Anforderungen des BSCI kann einen Ausschluss zur Folge haben.

Wie oben ausführlich dargestellt, dient der BSCI-Verhaltenskodex als Standard im wesentlichen der Wahrung grundlegender Menschenrechte in der Produktions- und Lieferkette. Er gilt für die Herstellung von Textilien, Sportwaren, Schuhen, Hartwaren und

Lebensmitteln in bestimmten Risikoländern, die von der BSCI-Organisation auf der Basis von insgesamt sechs Indikatoren klassifiziert werden.

China gehört und gehörte im verfahrensgegenständlichen Zeitraum nach diesem Verhaltenskodex (2014 mit einem Rating von 34,7) zu den Risikoländern.

Festzuhalten ist nun, dass nach den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht keine Anhaltspunkte zu finden waren, die Überprüfungskosten Sozialstandards wären Hinzurechnungskosten des Art. 32 ZK oder Abzugskosten des Art. 33 ZK.

Damit stellte sich dem Bundesfinanzgericht die Frage, ob die Überprüfungskosten Sozialstandards

a) bei der Ermittlung des Zollwertes dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis als Teil des Transaktionswertes zuzuschlagen und damit unter die Bestimmung des Art. 29 Abs. 3 Buchstabe a

oder

b) als eine für den Käufer auf eigene Rechnung durchgeführte Tätigkeit einschließlich solcher für den Absatz von Waren bei der Ermittlung des Zollwertes dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis nicht zuzuschlagen und damit unter Art. 29 Abs. 3 Buchstabe b

zu subsumieren sind.

Über den tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis sollen *umfassend alle Zahlungen und Leistungen* erfasst werden, die der Käufer an den Verkäufer für den Erwerb der Einfuhrware erbringt. Entsprechend dieser weiten Zielsetzung unterfallen gemäß Art. 29 Abs. 3 Buchstabe a ZK nicht nur unmittelbare sondern auch *mittelbare* Zahlungen dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis.

Unter die mittelbaren Zahlungen fallen z.B. die Zahlungen, die der Käufer dem Verkäufer nicht direkt als Kaufpreis, sondern als zusätzliche Leistung, als Folge einer Bedingung nach Art. 29 Abs. 1 Buchstabe b ZK leistet (vgl. Witte, Zollkodex, Kommentar<sup>6</sup>, Art. 29, Rz 100).

Lässt sich der Wert einer Bedingung/Leistung im Sinne des Art. 29 Abs. 1 Buchstabe b ZK im Hinblick auf die zu bewertende Einfuhrware nicht bestimmen, fehlt eine der Voraussetzungen für die Anwendung des Transaktionswertes und ist demnach die Transaktionswertmethode dann ausgeschlossen (vgl. Witte, Zollkodex, Kommentar<sup>6</sup>, Art. 29, Rz 61).

Das Zollamt Graz hat - ausgehend von exemplarisch einem Auftragsverhältnisses der Beschwerdeführerin mit der E und der Verrechnung der Überprüfungskosten Sozialstandards - diese Leistungen wertmäßig auf die Lieferungen aufgeteilt. Es vertritt diesbezüglich die Ansicht, die Überprüfungskosten Sozialstandards seien Teil des Transaktionswertes als Zollwert, Teil des tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises gewesen. Diese Kosten seien *als Bedingung für das Zustandekommen des Kaufgeschäftes* zwischen der Beschwerdeführerin und der E von der Beschwerdeführerin *mittelbar* an die chinesischen Inspektoren entrichtet worden.

Die Beschwerdeführerin bestreitet dies. Für sie sind diese Kosten für die auf eigene Rechnung durchgeführten Prüfungen der Sozialstandards angefallen und daher gemäß Art. 29 Abs. 3 Buchstabe b nicht als mittelbare Zahlung anzusehen.

Die *Zertifizierungskosten Sozialstandards und die dazugehörigen verpflichtenden Inspektionen (social monitoring) durch unabhängige Prüfinstitute*, die den Zertifizierungen zugrunde liegen, würden immer von den Fabriken direkt bezahlt und seien daher über die Gemeinkosten im Einkaufspreis bereits mitkalkuliert. Daher würden für diesen Anteil bereits Importkosten wie Zoll und Einfuhrumsatzsteuer bezahlt.

Die von ihr getragenen Kosten der *von ihr in Auftrag gegeben zusätzlichen Überprüfungen* in den Fabriken betreffend die Einhaltung der vorgegebenen Sozialstandards hingegen kämen ihrem Image zu Gute und würden den Wert der Produkte im Zeitraum der Inspektionen nicht erhöhen. Die daran anschließenden von ihr geforderten Änderungen und eventuell notwendigen Investitionen durch die Produzenten würden erst in Folgeaufträgen zu nachweisbaren Preiserhöhungen führen, für die dann Zoll und Einfuhrumsatzsteuer auf der Basis der neuen, höheren Preise abgeführt würden.

Das Beweisverfahren, vor allem die Ausführungen der RoW in der mündlichen Verhandlung und die dort kontradiktiorisch vorgetragenen Standpunkte, Ansichten und Rechtsmeinungen des Vertreters der Beschwerdeführerin und des Vertreters des Zollamtes Graz haben gezeigt, dass im Hinblick auf sämtliche im Prüfungszeitraum von der D als Einkaufskommissär stammenden geprüften Importe der Beschwerdeführerin die Ausführungen des Vertreters der Beschwerdeführerin zusammen mit jenen der als Auskunftsperson vernommenen RoW zumindest den größeren Grand an Wahrscheinlichkeit für sich haben, so man dabei einerseits berücksichtigt, dass die E und die Beschwerdeführerin Mitglieder der BSCI sind und andererseits den Internetauftritt der E und den ersten Absatz des BSCI-Verhaltenskodex bedenkt.

Im Sinne der Ausführungen des HaL hatte die D als Einkaufskommissär der Beschwerdeführerin verschiedenste Aufgaben zu erfüllen, Aufgaben die mit dem Einkauf der Waren zusammenhängen. Sie musste Tätigkeiten eines Einkaufskommissärs durchführen, wie Lieferanten und Materialien suchen, Messen besuchen, die Qualitäten prüfen.

Bei der die Lieferungen aus Drittländern betreffenden Kontenabstimmung habe er festgestellt, dass neben zwei Konten für die D (auf einem Konto wurden die Warenlieferungen fakturiert und auf dem anderen Konto aufgrund der Vereinbarung die Kommissionsgebühren abgerechnet) weitere - die vier Inspektoren betreffende - Konten übrig geblieben sind. Auf diesen Konten wurden Rechnungen über Schadstofftestkosten und Rechnungen betreffend Überprüfungskosten Sozialstandards verbucht. In den Rechnungen wurden diese beiden Arten von Kosten gesondert ausgewiesen.

Da die Überprüfungskosten Sozialstandards fakturiert wurden, hat sich die Frage gestellt, ob solchen Kosten den Zollwert beeinflussen oder nicht. Im Zuge der diesbezüglichen weiteren Prüfungen seien auf Basis des Auftrages der E und der Vereinbarungen bzw. der Ausführungen des Unternehmens, wie diese Kosten entstanden sind, die

Überprüfungskosten Sozialstandards dem Transaktionswert zugeschlagen worden, weil sich der Zollwert primär am Transaktionswert ausrichte, welcher gemäß Art. 29 ZK der Preis der Waren ist, der zum Verkauf, zur Ausfuhr der Waren in die Gemeinschaft vom Käufer zu zahlen ist oder gezahlt wird. Dieser Kaufpreis umschließt alle Zahlungen, die als Bedingung des Kaufgeschäftes zu tätigen sind. Auf Grund der Bedingungen im Auftrag und in den Vereinbarungen, dass die Lieferanten verpflichtet werden, ihre Waren im Sinne der BSCI-Standards herzustellen, sei eine den Transaktionswert beeinflussende Bedingung zum Kaufgeschäft gegeben gewesen. Außerdem sei bei der Beschwerdeführerin bei der Bestellung ein Bestellschein erstellt worden, in dem die Ware konkretisiert (wie schaut das Material aus, was kostet das Material, welcher Preis, welche Lieferbedingungen usw.) wurde und wurde den Bestellscheinen eine laufende Nummer zugeordnet. Diese Nummer ziehe sich dann bis zur Rechnungslegung zur Nachvollziehbarkeit durch. In diesen Bestellscheinen seien dann auch die Leistungen der Inspektoren für die Kontrolle der Sozialstandards angeführt gewesen.

Das Beweisverfahren hat aufgezeigt, dass diese über das social monitoring hinausgehenden Aufwendungen der Beschwerdeführerin keine mittelbaren Aufwendungen der Beschwerdeführerin waren. Sie waren nicht Bedingung für das Zustandekommen des Vertragsverhältnisses mit der E . Nicht vereinbart waren - dies hat RoW bestätigt - die von der Beschwerdeführerin über die von den Lieferanten selbst als Teil des Zollwertes getragenen Kosten von Zertifizierungen *hinausgehenden zusätzlich getätigten Aufwendungen der Beschwerdeführerin für die Inspektoren zur Kontrolle der Implementierung der einzuhaltenden Sozialstandards*, wie die Einhaltung der SA 8000®-Standards und der BSCI-Standards. Die Aussagen der RoW , dass diese zusätzlichen Aufwendungen nicht vereinbart waren, waren überzeugend, wenn selbst die E - und nicht nur diese - ein Büro in Hongkong betreibt und dort mit eigenen Mitarbeitern Betriebe aufsucht und dort Kontrollen zu Sozialstandards *zur zusätzlichen Absicherung* durchführt.

Geradezu symbolhaft - um sich nicht Schwierigkeiten bzw. Schlagzeilen in Medien im Zollgebiet aus allfälliger Korruption, es würden in den Fabriken Kinder arbeiten, einzuhandeln wurde in Punkt 1. der Vereinbarung mit den Inspektoren ausgeführt, dass alle Fabriken Kinderarbeit verbieten müssen.

Der Vertreter der Beschwerdeführerin konnte glaubhaft darlegen, dass ihre Inspektoren *zusätzlich* eingesetzt werden mussten, weil in Fernost im Zusammenhang mit Zertifikaten bestochen werde. Dies habe ein aktenkundiger Fall ergeben. Ein unabhängiges Prüfinstitut sei bestochen worden. Dies habe die Beschwerdeführerin dazu veranlasst, über die E als den volumenstärksten Kunden mit einer eigenen Prüfmannschaft durch zusätzliche Prüfungen Druck auf die D , die Fabriken und die Prüfinstitute auszuüben, um sich nicht im Zollgebiet dem Ruf eines unsozialen Unternehmens, eines ausbeutenden Unternehmens, eines Unternehmens, das Kinderarbeit zulasse, auszusetzen.

Nicht zuletzt wurden von der Beschwerdeführerin deshalb, um nicht auf eine Titelseite eines Printmediums zu kommen, diese zusätzliche Prüfungen beauftragt. Der Vertreter der Beschwerdeführerin konnte auch glaubhaft und produktbezogen darlegen, dass

sich die Kosten für diese auf eigene Rechnung durchgeführten zusätzlichen Tätigkeiten der Inspektoren nicht auf die eingeführte Ware bezogen haben, sondern dass sich die allenfalls dadurch verursachten Aufwendungen für die Produzenten erst in den Einkaufspreisen nachfolgender Aufträge wiederspiegeln.

Aus dem Auftrag der E geht hervor, dass in Punkt 12. zollpflichtige Qualitätskontrollen vereinbart sind, in Punkt 13. hingegen u.a. die Überprüfungskosten Sozialstandards, sodass die zuletzt genannten Kosten - entgegen der Ansicht des Zollamtes Graz - damit augenscheinlich keine Kosten für Qualitätskontrollen sind.

Der vom Zollamt Graz vertretenen Ansicht, die vier Inspektoren *hätten die im Rahmen des social monitoring vereinbarten Auditquoten als Teil des Transaktionswertes erbracht*, ist das Vorbringen des Vertreters der Beschwerdeführerin und die, dieses Vorbringen bestätigende Aussage der RoW entgegen zu halten. Schließlich geht auch aus dem Internetauftritt der E und aus dem ersten Absatz des BSCI-Verhaltenskodex hervor, dass diese im Rahmen der Heranführung der Produzenten an die Standards durchgeführten Audits von unabhängigen Instituten durchgeführt wurden.

Bei den Auditquoten hat es sich um Kontrollen nach BSCI-Vorgaben, nach dem vereinbarten zu erfüllenden schleifenden Prozess gehandelt. Es hat sich dabei um jenen Prozess gehandelt, der gemäß den Aussagen der RoW in den Einkaufsbedingungen (Seite 2 des Kontraktes der Beschwerdeführerin mit der E und Punkt 13.) vereinbart war und dessen Kosten durch die Produzenten selbst zu tragen waren. Die *zusätzlichen Aufwendungen* für die durch die Beschwerdeführerin beauftragten Inspektoren waren nicht vereinbart und damit nicht Bedingung des Kontraktes der Beschwerdeführerin mit der E. Erst seit dem Jahre 2014 ist die Produktion in zertifizierten Betrieben Verkaufsgrundlage. Im Rahmen des vereinbarten social monitoring wurden im Rahmen von Auditquoten - ohne dass die Beschwerdeführerin darauf Einfluss nehmen konnte - die bisher nicht zertifizierten Betriebe (die waren solche in den produziert wurde produziert wird oder produziert werden könnte) von *Inspektoren unabhängiger Institute auf Kosten der Lieferanten geprüft* und schrittweise nach Quoten an die Standards herangeführt.

In den von den Inspektoren der Einfachheit halber in den zuordenbaren volumengrößten Rechnungen gesondert ausgewiesenen Überprüfungskosten Sozialstandards waren auch die Inspektoren namentlich angeführt, weil es der Beschwerdeführerin glaubhaft wichtig war zu wissen, wer was inspiziert hat.

Der Vertreter der Beschwerdeführerin hat glaubhaft darlegen können, es seien vier ihrer Inspektoren darauf trainiert und ausgebildet worden, um in der Folge auch die Sozialstandards abnehmen zu können bzw. zu dürfen. Bei dieser zweiten Gruppe von Kosten, welche die vier gesondert ausgebildeten Inspektoren durch die Beschwerdeführerin beauftragt für diese verursacht haben, sollen in den siebenundzwanzig Fabriken, die nach Bedarf für die Beschwerdeführerin produziert haben und produzieren bzw. produzieren könnten, z.B. die Produktionsstätten überprüft worden sein, ob Erste-Hilfe-Kästen angebracht sind, wie sauber die Nähplätze von

Mitarbeiterinnen sind, unter welchen Lichtbedingungen gearbeitet wird und gearbeitet werden muss, wie es sich mit der Unterbringung und den Unterbringungskosten verhält. Der Vertreter der Beschwerdeführerin hat dazu auch entsprechende Prüfprotokolle vorgelegt.

Die zuletzt genannten sind Tätigkeiten, sind Überprüfungen, welche nach den Ausführung der RoW auch die E selbst und mit eigenen Prüfern durchgeführt hat und durchführt.

Diese sowohl im Zuge einer Produktion oder erst danach angefallenen Kosten für die Überprüfungen Sozialstandards sind den Produkten per se nicht zurechenbar. Geprüft werden über das social monitoring hinausgehend vornehmlich Risikofabriken. Daneben werden Prüfungen auch betreffend Produzenten, in denen nicht für die Beschwerdeführerin sondern nur für andere Unternehmen erzeugt wird/wurde, beauftragt. Auch andere Unternehmen - z.B. die E und F - prüfen zu weit höheren Kosten neben anderen Fabriken unangekündigt auch Fabriken aus der Gruppe der siebenundzwanzig für die Beschwerdeführerin produzierenden, produziert habenden, für eine Produktion in Frage kommenden Fabriken und zwar auch dann, wenn in einigen der Fabriken länger als ein Jahr nicht für die Beschwerdeführerin produziert wird bzw. produziert wurde. Es gilt die Maxime, dass die Überprüfungen risikoorientiert unabhängig von jeder Bestellung und jeder Produktion kostensparend durchgeführt werden und es dabei sogar passieren kann, dass eine Fabrik, in der für die Beschwerdeführerin produziert wird, von ihren Inspektoren gar nicht kontrolliert wird bzw. dass von den eigenen Inspektoren eine Fabrik geprüft wird, die für die Beschwerdeführerin nicht produziert oder sie in dieser Fabrik nicht produzieren lassen will.

Aus dem Musterkontrakt ergibt sich, dass die E für den Fall einer Verletzung einer der vorstehenden Verpflichtungen ..., berechtigt war, ohne Setzung einer weiteren Frist vom Auftrag zurückzutreten und Schadenersatz statt der Leistung zu verlangen.

Nach den Ausführungen des Vertreters der Beschwerdeführerin hat, um sich nicht - zumal es im Zusammenhang mit Zertifizierungen durch unabhängige Institute in China Korruptionsfälle gegeben haben soll - im Zollgebiet Schwierigkeiten einzuhandeln, sie die zusätzlich aufgewendeten Kosten getragen.

Diese Aufwendungen dienten im weitesten Sinne damit dem Absatz der Waren im Zollgebiet, um Korruption und allfällige negative Schlagzeilen in den Medien zu verhindern, sie dienten damit der Förderung des Absatzes und vor allem der Gewährleistung (Art. 29 Abs. 3 Buchstabe b ZK iVm Art. 149 ZK-DVO).

Dies haben insbesondere auch jener Teil der Vereinbarung mit den Inspektoren, dass nur in Fabriken, die Kinderarbeit verhindern, produziert werden darf und die Aussagen des Vertreters der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung, dass die über das social monitoring hinausgehenden Prüfungen betreffend die Sozialstandards vornehmlich in "Risikofabriken" angefallen sind, glaubhaft aufgezeigt.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes hatten die risikoorientierten, von der Beschwerdeführerin zusätzlich veranlassten und von ihr kostenmäßig getragenen

Kontrollen beispielsweise dahingehend, dass die Gesetze eingehalten werden, ob die Versammlungsfreiheit und das Recht auf Kollektivverhandlungen garantiert ist, ob das Verbot der Diskriminierung, das Gebot von Mindestlöhnen, das Gebot geregelter Arbeitszeit, das Gebot zur Gesundheit und Sicherheit am Arbeitsplatz, das Verbot von Kinderarbeit, das Verbot von Zwangs- und Pflichtarbeit und Disziplinierungsmaßnahmen umgesetzt sind, ob Standards bei Umwelt- und Sicherheitsfragen eingehalten werden, ob das Gebot sozial verantwortlicher Managementsysteme umgesetzt ist, ob beispielsweise die Menschenrechte, die Rechte von Kindern eingehalten werden, ob jegliche Form der Diskriminierung von Frauen abgeschafft wurde, ob es Regelungen zu Feiertagen und zu Wochenarbeitsstunden gibt, ob ein Versammlungsrecht besteht und gelebt wird, ob Mindestlöhne auch tatsächlich bezahlt werden, ob ein Recht zu streiken besteht, ob in den Fabriken Erste-Hilfe-Kästen angebracht sind, ob die Nähplätze von Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern sauber sind, unter welchen Lichtbedingungen gearbeitet wird und gearbeitet werden muss, wie es sich mit den Unterbringungsmöglichkeiten und Unterbringungskosten der in den Fabriken arbeitenden Menschen verhält, ob Feuerlöscher vorhanden sind, ob es ausreichend und offene Fluchtwege gibt und andere mehr, auf den Wert der zu bewertenden Einfuhrware keinen Einfluss.

Diese Kontrollen, die sowohl von den Inspektoren der Beschwerdeführerin als auch von Inspektoren anderer Unternehmen risikoorientiert und koordiniert durchgeführt worden sind, sind außerdem davon unabhängig durchgeführt worden, ob dort für die Beschwerdeführerin produziert wird, wurde oder einmal werden könnte. Solche Kontrollen sind im Allgemeinen und vor allem am Beispiel einer in Frage kommenden Fabrik, in der noch nie für die Beschwerdeführerin produziert wurde, auch nicht vorab planbar.

Würde man der Ansicht des Zollamtes Graz folgen, sollten streng genommen auch die Aufwendungen der Inspektoren der E und von F den Zollwert beeinflusst haben, zumindest in jenen Fabriken, die über Auftrag der Beschwerdeführerin für die E bzw. F produziert haben, produzieren oder produzieren könnten.

Die der Beschwerdeführerin durch solche Kontrollen anerlaufenen Kosten sind nach Ansicht der Beschwerdeführerin - für das Bundefinanzgericht nachvollziehbar - den Preis der eingeführten Waren nicht beeinflussende bzw. beeinflusst habende Allgemeinkosten der Beschwerdeführerin.

Preislich wirkten sich die durch diese Kontrollen bei den Produzenten verursachten Anpassungen nicht auf die einzuführende Ware sondern - wenn überhaupt - immer erst und nur auf danach produzierte Ware aus.

Das Beschwerdeverfahren hat nachvollziehbar und glaubwürdig aufgezeigt, dass die Kosten für die Kontrollen, ob und dass Sozialstandards eingehalten wurden, lediglich der Einfachheit halber im Bestellschein der volumengrößten Bestellungen erfasst wurden und sich damit für die Betriebsprüfung die Einrechenbarkeit aufgedrängt haben mag. Diese zusätzlichen Aufwendungen der Beschwerdeführerin waren Kosten, die dem Image der

Beschwerdeführerin im Absatzgebiet zugute kamen und kommen, Kosten die sie vor Korruption bewahren sollten.

Weil das Beweisverfahren gezeigt hat, dass die über das social monitoring hinausgehenden Kosten für Tätigkeiten der von der Beschwerdeführerin beauftragten Inspektoren keine mittelbaren dem Transaktionswert zurechenbaren Aufwendungen waren, nicht auf eine Bedingung für das Zustandekommen eines Vertragsverhältnisses zurückgeführt und auch nicht den einzuführenden Waren zugeordnet werden können, war spruchgemäß zu entscheiden. Bei den auf eigene Rechnung der Beschwerdeführerin durch diese beauftragten Tätigkeiten hat es sich um solche gehandelt, die vor allem ihrem Image im Absatzgebiet und der Verhinderung von Korruption und von Gewährleistungsproblemen dienten, sodass sie bei der Ermittlung des Zollwertes nicht dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis zugeschlagen werden können.

### **Abgabenfestsetzung und Gegenüberstellung:**

A00 = Zoll

1ZN = Abgabenerhöhung

Bemessungsgrundlage für die Neuberechnung ist der Zollwert, dem die Überprüfungskosten Sozialstandards nicht zugeschlagen wurden.

Die Abänderung der Festsetzung von Einfuhrumsatzsteuer (B00) hat im Rechtsbehelfsweg gemäß § 72a ZollR-DG zu unterbleiben.

|                      | Abgabe | Betrag    | Gutschrift |
|----------------------|--------|-----------|------------|
| Nachforderung bisher | A00    | 54.167,75 |            |
| Nachforderung neu    | A00    | 30.041,74 | 24.126,01  |
| Nachforderung bisher | 1ZN    | 2.516,92  |            |
| Nachforderung neu    | 1ZN    | 1.448,08  | 1.068,84   |
| Summe                |        |           | 25.194,85  |

### **Zulässigkeit einer Revision**

Ausfertigungen von Erkenntnissen der Verwaltungsgerichte haben gemäß § 280 Abs. 1 lit. d BAO den Spruch, einschließlich der Entscheidung, ob eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist, zu enthalten.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die ordentliche Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Erkenntnis hängt von der Lösung einer Rechtsfrage ab, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Es fehlt zur Frage, ob Aufwendungen für Sozialstandards dem Transaktionswert zugeschlagen werden müssen oder ob es sich dabei um auf eigene Rechnung durchgeführte Tätigkeiten handelt, die bei der Ermittlung des Zollwertes nicht dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis zugeschlagen werden dürfen (Art. 29 Abs. 3 lit.a und lit. b ZK), eine Rechtsprechung des VwGH.

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. Jänner 2015